

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Andreas Wieser in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 12. August 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 21. Juli 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020, Steuernummer ****BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer wird in Höhe von Euro 2.868,00 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer ***Bf1***, geboren am ***Bf1-Geb***, (in der Folge kurz Bf) reichte seine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2020 am 26.01.2021 ein und gab darin an, dass er im Kalenderjahr 2020 bei einem Dienstgeber beschäftigt war.

Mittels Bescheid vom 04.03.2021 setzte das Finanzamt die Einkommenssteuer für das Jahr 2020 antragsgemäß fest. Diesem Abgabebescheid lagen Einkünfte des Bf aus nichtselbständiger Arbeit bei der ***Bf1-AG*** für den Zeitraum 01.01.2020 bis 31.03.2020 zu Grunde. Zudem wurden steuerfreie Bezüge des Arbeitsmarktservice Österreich (Arbeitslosengeld) für den Zeitraum 01.04.2020 bis 31.12.2020 berücksichtigt, wobei bei der Berechnung gemäß § 3 Abs 2 EStG die Variante der Kontrollrechnung angewendet wurde. Die

steuerfreien Transferleistungen wurden demgemäß direkt dem steuerpflichtigen Einkommen hinzugerechnet und besteuert.

Nach Einlagen eines weiteren Lohnzettels von der Pensionsversicherungsanstalt hat das Finanzamt das Einkommensteuerverfahren 2020 gemäß § 303 Abs 1 BAO wiederaufgenommen und den nunmehr bekämpften Einkommensteuerbescheid erlassen. Mit diesem wurde die Einkommenssteuer für das Jahr 2020 mit Euro 5.285,00 festgesetzt, sodass unter Abgleich mit dem Bescheid vom 04.03.2021 eine Abgabennachforderung von Euro 5.611,00 festgestellt wurde. Bei der Einkommensteuerberechnung wurden neben den Aktivbezügen des Bf und den Bezügen vom Arbeitsmarktservice Österreich nunmehr die weiteren von der Pensionsversicherungsanstalt gemeldeten Einkünfte miteinbezogen und wurde bei der besonderen Steuerberechnung gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 die Umrechnungsmethode angewendet. Die gesamten steuerpflichtigen Einkünfte des Bf bestehend aus seiner Aktivbeschäftigung und den Pensionsbezügen wurden auf einen Jahresbetrag umgerechnet und wurde das Einkommen mittels Durchschnittssteuersatz besteuert.

Am 12.08.2021 erhob der Bf fristgerecht Beschwerde gegen den Einkommenssteuerbescheid 2020 und führte begründend aus, dass er im Jahr 2020 kein Geld vom Arbeitsmarktservice bekommen habe, da ihm nachträglich die Pension gewährt worden sei. Der Jahreslohnzettel des AMS stimme demgemäß nicht. Die erhaltenen Zahlungen seien Pensionszahlungen.

In der Beschwerdeverentscheidung vom 03.09.2021 nahm die belangte Behörde aufgrund des Bezugs von Arbeitslosengeld im Jahr 2020 erneut eine Hochrechnung der Arbeitseinkünfte des Bf gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 vor. Abweichend vom bekämpften Erstbescheid wurde bei der Hochrechnung jedoch ein Betrag in Höhe der erhaltenen Transferleistungen ausgeschieden. Die Einkommensteuer 2020 wurde mit Euro 3.657,00 festgesetzt, sodass eine Abgabengutschrift von Euro 1.628,00 (im Vergleich zum bekämpften Erstbescheid) festgestellt wurde.

Im elektronisch eingereichten Vorlageantrag führte der Bf erneut aus, dass er im Jahr 2020 kein Arbeitslosengeld erhalten habe. Aus diesem Grund sei bei der Berechnung der Einkommensteuer keine Umrechnung vorzunehmen. Daher sei auch die BVE mangelhaft.

Das Finanzamt forderte den Bf am 04.02.2022 mittels Ergänzungsersuchen auf, den Pensionsbescheid und die dazugehörigen Berechnungsunterlagen bis zum 28.02.2022 vorzulegen, um eine Gegenrechnung zwischen Arbeitslosengeld und Pensionsansprüchen überprüfen zu können.

Das Finanzamt legte die Beschwerde am 09.03.2022 dem BFG zur Entscheidung vor.

Am 14.03.2022 übermittelte die Arbeiterkammer ***Bundesland X*** im Auftrag des Bf den Pensionsbescheid vom 25.05.2021 an das Finanzamt. Aus diesem geht hervor, dass dem Bf

aufgrund eines am 06.05.2021 geschlossenen, gerichtlichen Vergleichs rückwirkend ab dem 01.02.2020 ein Anspruch auf eine Berufsunfähigkeitspension zuerkannt wird, wobei die Pension ab dem Zeitpunkt der Beendigung der Arbeitstätigkeit, somit ab dem 01.04.2020, anfällt. Des Weiteren wurde dem Finanzamt von der Arbeiterkammer ***Bundesland X*** ein Schreiben der Pensionsversicherungsanstalt vom 14.06.2021 vorgelegt, in welchem die Pensionsversicherungsanstalt die Rückzahlung des an den Bf geleisteten Arbeitslosengeldes nach Zuerkennung des Pensionsanspruchs im Jahr 2021 bestätigt. Gegenständliche Dokumente wurden dem Bundesfinanzgericht von der Abgabenbehörde weitergeleitet.

Auf Anfrage des Bundesfinanzgerichts bestätigte das Arbeitsmarktservice ***Bundesland X*** am 21.02.2024 schriftlich, dass der Bf im Zeitraum 01.04.2020 bis 31.12.2020 Transferleistungen (Arbeitslosengeld) erhalten habe, welche als Bevorschussung aus der Pensionsversicherung gemäß § 23 Arbeitslosengesetz 1977 (AIVG) zu qualifizieren sind. Die bezogenen Leistungen wurden dem Arbeitsmarktservice am 16.06.2021 von der Pensionsversicherungsanstalt rücküberwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf ***Bf1***, geboren am ***Bf1-Geb***, ist in ***Bf1-Adresse***, wohnhaft.

Im Jahr 2020 bezog der Bf in dem Zeitraum 01.01.2020 bis 31.03.2020 steuerpflichtige Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit bei der ***Bf1-AG*** in Höhe von Euro 7.037,38.

Für den Zeitraum 01.04.2020 bis 31.12.2020 erhielt der Bf steuerfreie Arbeitslosengeldzahlungen des Arbeitsmarktservice Österreich in Höhe von Euro 11.671,00.

Mit Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 25.05.2021 wurde dem Bf auf Grundlage eines gerichtlichen Vergleichs der Anspruch auf Berufsunfähigkeitspension ab dem 01.02.2020 zuerkannt, wobei die Pension nach Beendigung der beruflichen Tätigkeit mit 01.04.2020 angefallen ist. Für das Jahr 2020 erhielt der Bf von der Pensionsversicherungsanstalt steuerpflichtige Bezüge in Höhe von € 15.401,56.

Die vom Bf bezogenen Arbeitslosengeldzahlungen in Höhe von Euro 11.671,00 für den Zeitraum 01.04.2020 bis 31.12.2020 wurden von der Pensionsversicherungsanstalt im Jahr 2021 einbehalten und am 16.06.2021 an das Arbeitsmarktservice Österreich rücküberwiesen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf dem vorgelegten Akt und dem Schreiben des Arbeitsmarktservice vom 21.02.2024.

Die Feststellungen bezüglich der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit ergeben sich aus dem übermittelten Lohnzettel der ***Bf1-AG***.

Der Bezug von Arbeitslosengeld im Jahr 2020 ist der Meldung des Arbeitsmarktservice und dem Schreiben des Arbeitsmarktservice ***Bundesland X*** vom 21.02.2024 zu entnehmen.

Der Pensionsanspruch des Bf und die anfallenden Pensionsbezüge ab dem 01.04.2020 ergeben sich aus dem Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 25.05.2021 und der Meldung der Bezüge durch ebendiese. Die vollständige Rückzahlung des Arbeitslosengeldes im Jahr 2021 ist der Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt vom 14.06.2021 und dem Schreiben des Arbeitsmarktservice ***Bundesland X*** vom 21.02.2024 zu entnehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdabe)

Zu den gemäß § 2 Abs 3 Z 4 EStG 1988 der Einkommensteuer unterliegenden Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zählen unter anderem Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis sowie Pensionszusagen, die ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohnes gewährt werden (§ 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988).

§ 19 EStG 1988 normiert, dass Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen sind, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Unstrittig steht im gegenständlichen Beschwerdefall fest, dass der Bf im Zeitraum 01.01.2020 bis 31.03.2020 Einkünfte aus seiner Tätigkeit bei der ***Bf1-AG*** lukrierte, welche ihm auch in eben diesem Jahr zugeflossen sind. Diese Einkünfte wurden zu Recht als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2020 erfasst.

Zu den erhaltenen Pensionszahlungen ist Folgendes auszuführen: Abweichend von der Grundregel des § 19 EStG 1988 (Bezug nach dem Zuflusszeitpunkt) normiert § 19 Abs 1 Z 2 EStG 1988, dass Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für welches der Anspruch besteht bzw für das sie getätigt werden. Da über die Zahlung von Pensionen (insbesondere aus der gesetzlichen Sozialversicherung) bescheidmäßig abzusprechen ist und vor Ergehen dieses Bescheids keine Akontozahlungen möglich sind, wird bei diesen als Ausnahme eine Zuordnung zu jenem Zeitraum vorgesehen, zu welchem diese wirtschaftlich gehören (vgl EB zum BudBG 2001, 369 BlgNR XXI. GP,10). Nachzahlungen von Pensionen sind somit nicht im Zeitpunkt des

tatsächlichen Zuflusses, sondern in dem Zeitraum, für den der Anspruch besteht, als Einkünfte zu erfassen (vgl. *Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG18 § 19 Tz 30/2).

Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass auch die mit Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 25.05.2021 für das Jahr 2020 nachträglich zuerkannten Pensionszahlungen zu Recht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2020 erfasst wurden. An der Erfassung dieser Pensionszahlungen im Besteuerungszeitraum 2020 ändert auch die im Jahr 2021 erfolgte Einbehaltung der Gelder durch die Pensionsversicherungsanstalt zwecks Verrechnung mit Ersatzforderungen des Arbeitsmarktservice nichts, welche als Legalzession (Forderungsabtretung) im Sinne des § 23 AIVG anzusehen ist. Grundsätzlich ändert sich bei einer Zession der Gläubiger, jedoch nicht der Schuldner und die Forderung. Der Zufluss der Pensionszahlungen gemäß § 19 Abs 1 Z 2 EStG 1988 im Jahr 2020 ändert sich hierdurch nicht (vgl. ua BFG 21.03.2017, RV/1100554/2014; BFG 23.08.2017, RV/7102463/2017).

Zu den Zahlungen des Arbeitsmarktservice ist auszuführen, dass der Bf im Jahr 2020 Arbeitslosengeld bezogen hat und dieses ebenso nach § 19 EStG 1988 dem Zuflussprinzip unterliegt. Im gegenständlichen Fall ist es sohin dem Jahr 2020 zuzurechnen. Die Gegenverrechnung mit der nachträglich für denselben Zeitraum zuerkannten Berufsunfähigkeitspension ändert weder etwas an der Qualifikation der Leistungen als Transferleistungen (Arbeitslosengeld) noch etwas an der Tatsache, dass diese Geldbeträge dem Bf im Jahr 2020 zugeflossen sind. Rückzahlungen von Einnahmen in den Folgejahren sind Änderungen, die den einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen können (vgl. ua VwGH 24.02.2000, 99/15/0236; VwGH 20.02.2008, 2007/15/0259; VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0035), dies selbst dann nicht, wenn schon im Zeitpunkt des Zuflusses feststehen sollte, dass die Einnahme in späteren Kalenderjahren ganz oder teilweise zurückzuzahlen ist (VwGH 18.01.1983, 82/14/0076; VwGH 21.12.1993, 90/14/0258). Die Rückzahlung des Arbeitslosengeldes im Jahr 2021 kann allenfalls zu Werbungskosten führen, denn § 16 Abs 2 EStG 1988 zählt auch die Rückzahlung von Einnahmen zu den Werbungskosten, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde. Aus § 16 Abs 2 iVm § 19 Abs 2 EStG 1988 ergibt sich, dass die Rückzahlung dieser Gelder nach dem Zu- und Abflussprinzip für jenes Kalenderjahr als Ausgaben abzusetzen ist, in dem die Rückzahlung geleistet worden ist (im gegenständlichen Fall somit im Jahr 2021). Die dem Bf vom Arbeitsmarktservice im Zeitraum 01.04.2020 bis 31.12.2020 ausbezahlten Transferleistungen wurden daher zu Recht dem Besteuerungszeitraum 2020 zugerechnet.

§ 3 Abs 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 lautet: "Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs 1 Z 5 lit a oder c, Z 22 lit a (5. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001), lit b oder Z 23 (Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes 1986) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif

zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs 4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde."

Nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes wird der Normzweck (vgl Erl zur RV 277 BlgNR 17. GP, 6ff) einer Entsteuerung der außerhalb der Zeiten des Arbeitslosengeldbezuges zugeflossenen Einkünfte entgegen zu wirken, primär dadurch herbeigeführt, dass diese Einkünfte für Zwecke der Ermittlung eines Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umgerechnet werden. Arbeitseinkünfte sollen nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teils des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen hat (vgl VwGH 20.07.1999, 94/13/0024; VwGH 22.11.2006, 2006/15/0084).

Der Bf hat für den Zeitraum 01.04.2020 bis 31.12.2020 Arbeitslosengeld (steuerfreie Bezüge im Sinne des § 3 Abs 1 Z 5 lit a EStG 1988) bezogen. Dieser Umstand fordert gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 zwingend (vgl den Wortlaut „so sind“) die Miteinbeziehung der für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes in die Umrechnung in einen Jahresbetrag.

Die durchzuführende Hochrechnung nach § 3 Abs 2 EStG 1988 betrifft jedoch nur jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der Transferleistungen bezogen wurden („für das restliche Kalenderjahr“). Gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte sind nicht auf einen Jahresbetrag hochzurechnen. Für die Hochrechnung ist somit der gesamte Zeitraum heranzuziehen, in dem keine Transferleistungen bezogen wurden. Selbst bei einem Bezug von Aktiv- und Pensionsbezügen vom selben AG sind ausschließlich die Aktivbezüge, die außerhalb des Zeitraumes des Zuflusses von Transferleistungen angefallen sind, auf einen Jahresbetrag umzurechnen (vgl *Kuprian in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 3 Anm 163, Stand 1.7.2023, rdb.at mwN; VwGH 26. 03. 2003, 97/13/0118).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die während der Zeit des Bezugs von Arbeitslosengeld erhaltenen Pensionseinkünfte von der Hochrechnung gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 auszunehmen sind und abweichend von der Berechnung der belangten Behörde nur die Einkünfte des Bf aus nichtselbständiger Arbeit im Zeitraum 01.01.2020 bis 31.03.2020 hierfür anzusetzen sind.

Als Umrechnungsbasis sind daher nur die Einkünfte des Bf aus nichtselbständiger Arbeit im Zeitraum 01.01.2020 bis 31.03.2020 in Höhe von Euro 7.037,38 heranzuziehen. Der

Umrechnungszuschlag beträgt somit Euro 21.503,10 ($7037,38 \times 365 / [365 - 275] - 7037,38$). Aus der sich ergebenden Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz (Einkommen in Höhe von Euro 22.103,46 plus Umrechnungszuschlag von Euro 21.503,10) ist unter Zugrundelegung aller übrigen einkommensrelevanten Umstände von einer Tarifsteuer von Euro 10.844,76 und ein Durchschnittssteuersatz von 24,87% ($10.844,76 / 43.606,56 \times 100$) auszugehen. Demgemäß ergibt dies eine Einkommensteuer in Höhe von Euro 5.670,38 welche nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer (Euro 2.802,32) und einer Rundung gemäß § 39 Abs 3 EStG 1988 mit Euro 2.868,00 festzusetzten ist.

Da die Kontrollrechnung (Besteuerung der gesamten Einkünfte inklusive Transferleistungen) eine höhere festzusetzende Einkommensteuer von Euro 3.904,00 zur Folge hätte, ist zwingend die für den Bf günstigere Methode, das ist die dargestellte Variante der Hochrechnung mit einer errechneten Einkommensteuer von Euro 2.868,00, anzuwenden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht einheitlich beantwortet wird.

Die vorliegenden Fragen des Zuflusses von Pensionsnachzahlungen und rückerstattetem Arbeitslosengeld sowie der Berechnungsmethode gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 sind nicht von grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG, da sich ihre Beantwortung aus den im Erkenntnis zitierten gesetzlichen Bestimmungen sowie der dazu ergangenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergeben hat. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. Februar 2024